

Novità in tema di Costi *black list* Aggiornamento disciplina *CFC*

«Lo stato dell'arte»

Confindustria Udine
13 ottobre 2016



Relatori

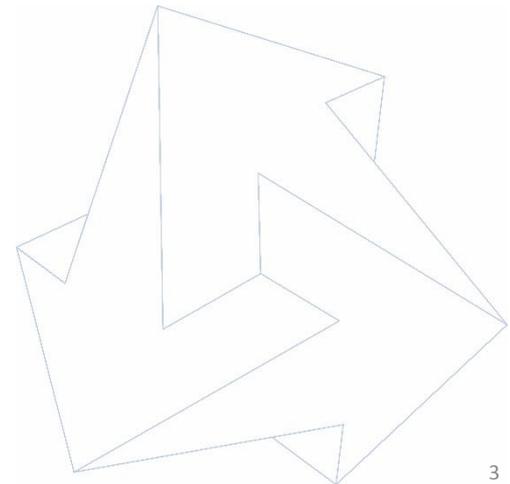
Gabriele Copetti - Roberto Guerrini - Gabriele Zambon

Nel sistema fiscale attuale, esistono una *white list* e tre distinte *black list*:

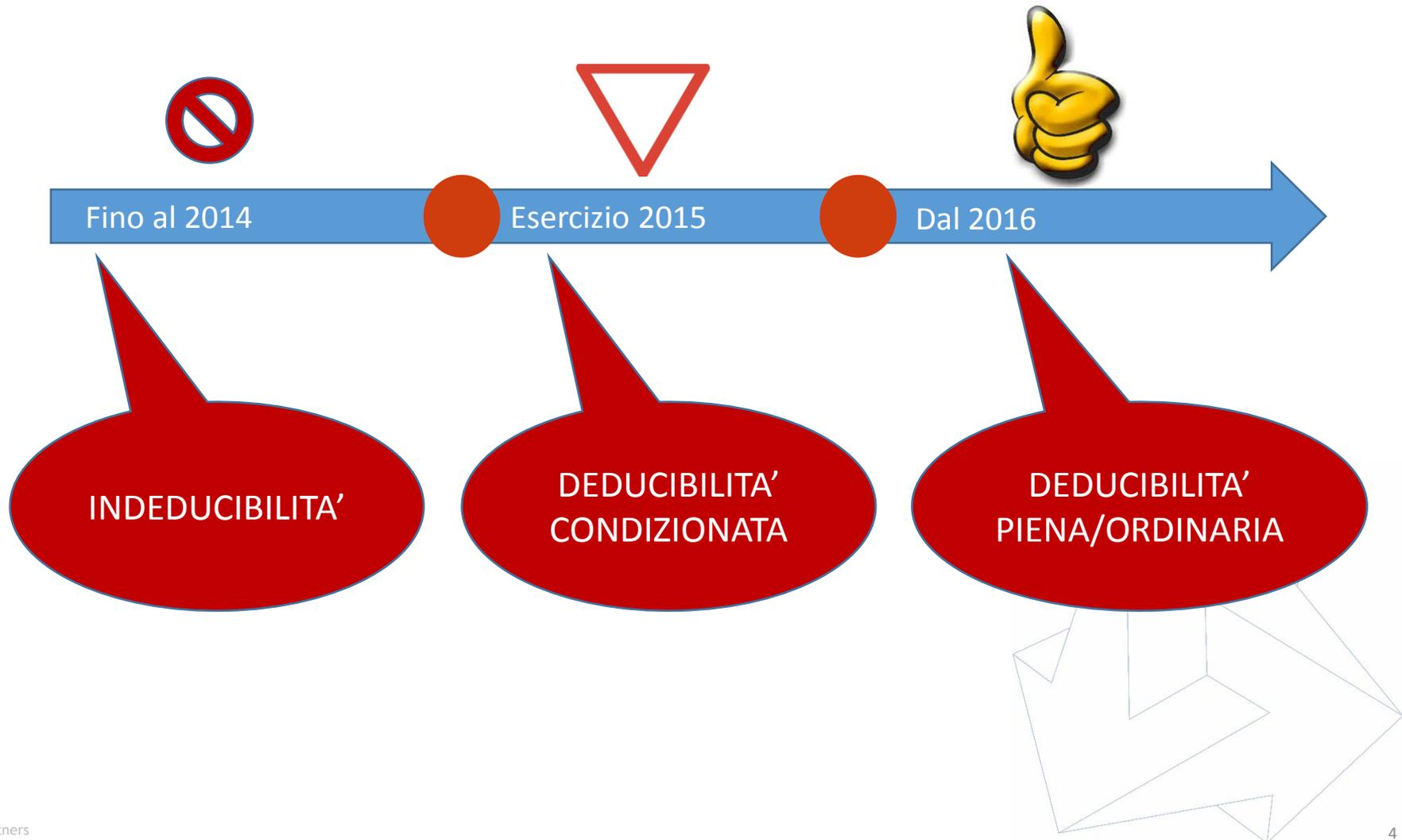
- D.M. 4 settembre 1996 - **White list** di Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni
- D.M. 4 maggio 1999 - **Black list** rilevante ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche (art. 2, comma 2-bis T.U.I.R.)
- D.M. 23 gennaio 2002 - **Black list** rilevante ai fini della deducibilità dei costi (art. 110, comma 10, T.U.I.R.)
- D.M. 21 novembre 2001 - **Black list** rilevante ai fini della disciplina CFC (artt. 167 e 168 del T.U.I.R.)

Costi «black list» e valore normale

Articolo	1, c. 678 L. 190/2014 (Legge stabilità 2015) 5 D.Lgs. 147/2015 «Decreto internazionalizzazione» 1, c. 142 L. 208/2015 (Legge stabilità 2016) Circolare AdE 26.09.2016, n. 39
Modifica	Art. 110 TUIR commi da 10 a 12-bis
Principali novità	- Eliminazione dell'esimente per «effettiva attività commerciale» - Deducibilità dei costi nel limite del «valore normale»
Decorrenze	Dal periodo d'imposta in corso al 7.10.2015 A partire dal periodo d'imposta 2016



Costi «black list» e valore normale



- Principio generale di indeducibilità dei costi *black list*
- Il regime poteva essere superato provando, in sede di accertamento o in via preventiva (interpello) le c.d. **circostanze esimenti**:
 1. l'impresa estera svolge prevalentemente un'**attività commerciale**
 2. le operazioni rispondono ad un **interesse economico effettivo**In entrambe i casi ve verificato che le operazioni siano state effettivamente eseguite
- I costi black list dovevano essere **separatamente indicati in Mod. UNICO**, pena l'applicazione della specifica sanzione (10% del relativo ammontare con minimo di € 500 e massimo di € 50.000)
- Il comma 10 dell'art. 110 faceva riferimento agli «...*Stati non presenti nell'elenco c.d. white list Individuato da apposito Decreto*» (mai emanata)
- Considerata la mancata emanazione del Decreto, si doveva fare riferimento agli Stati presenti nella black list di cui al D.M. 23.01.2002 e ss.mm., che individuava detti Stati sulla base del **livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello italiano**, della **mancanza di un adeguato scambio di informazioni**, o di **altri criteri equivalenti**

Costi «black list»: regime applicabile per l'esercizio 2015

Per effetto del D.Lgs. 147/2015 viene **modificata** la **disciplina** di deducibilità dei costi derivanti da operazioni con fornitori localizzati nei c.d Paesi “**black list**” (art. 110 commi 10 e 11 del TUIR)

In base alla nuova normativa viene infatti previsto che, dal periodo d'imposta **2015**:

- la deducibilità dei costi derivanti da operazioni con imprese localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata sia sempre garantita, **se il costo non eccede il valore normale**
- **se il costo eccede il valore normale**, al fine di dedurre l'**eccedenza** sarà necessario fornire la dimostrazione che l'operazione risponde ad un **effettivo interesse economico** (unica esimente rimasta in vigore a seguito della novella)



Costi «black list» e valore normale

Le modifiche all'art. 110 del TUIR

Art. 110 co. 10 e 11 ante riforma

10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto.

11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

Art. 110 co. 10 e 11 post riforma

10. Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzare in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in ragione della mancanza di un adeguato scambio di informazioni.

11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo del presente comma e ai sensi del comma 10 sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.

Costi «black list» e valore normale L'indicazione in dichiarazione dei redditi

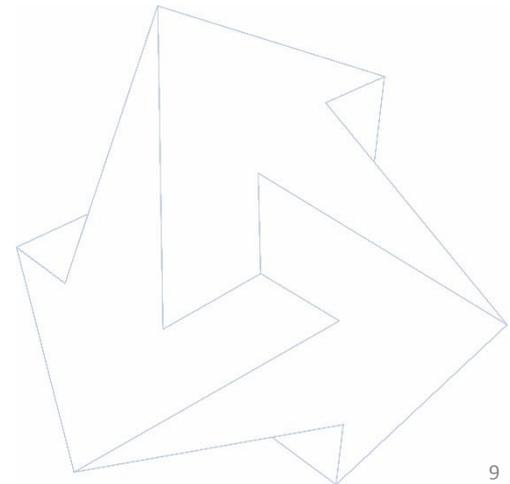
Il **VALORE NORMALE**, entro il quale i costi sono deducibili automaticamente, è determinato ai sensi dell'art. 9 TUIR, e quindi è individuato nel prezzo/corrispettivo mediamente praticato per beni/servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione

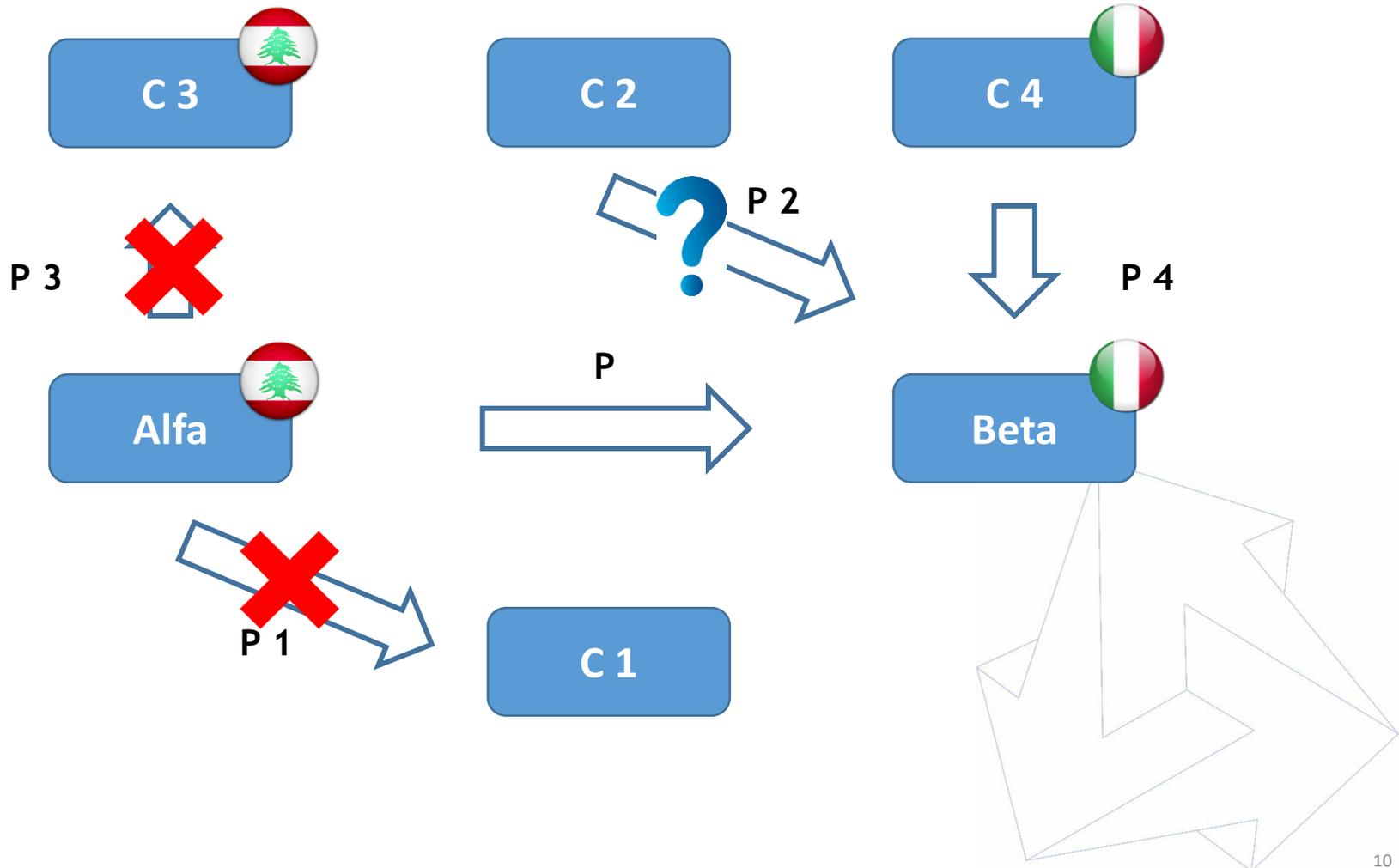
La novella conferma l'obbligo di separata indicazione nel modello UNICO.

Si desume infatti che il contribuente debba **sempre** indicare separatamente tali componenti di costo:

- sia qualora ritenga che il prezzo corrisposto **rispetti** il limite del valore normale
- sia qualora ritenga che il prezzo corrisposto **ecceda** il valore normale ma sia comunque giustificabile in base ad un reale interesse economico

- Individuazione dei comparabili ammissibili
- Reperibilità delle informazioni
- Relazione tra «valore normale» e fattispecie esimente
- Rapporti con la disciplina del «*transfer pricing*»





L'individuazione degli Stati «black list» per il 2015

La Legge di stabilità 2015 ha previsto l'emanazione di un apposito Decreto di individuazione degli Stati «black list» con esclusivo riferimento «**alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni**» eliminando quindi il criterio relativo al livello di tassazione

Il Decreto **27.04.2015** ha aggiornato il DM 23.01.2002 eliminando:

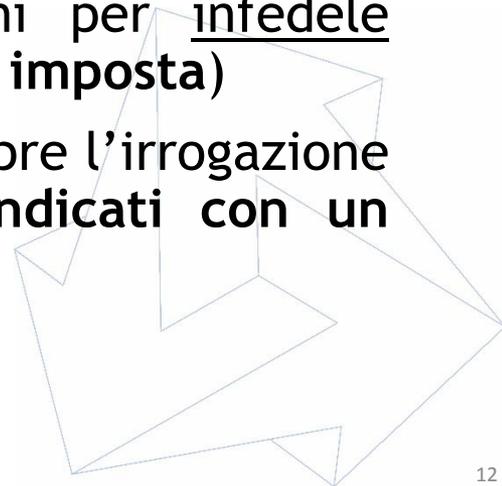
- Alderney (Isole del Canale), Anguilla, ex Antille Olandesi, Aruba, Belize, Bermuda, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra, Guernsey (Isole del Canale), Herm (Isole del Canale), Isola di Man, Isole Cayman, Isole Turks e Caicos, Isole Vergini britanniche, Jersey (Isole del Canale), Malesia, Mauritius, Montserrat, Singapore

I costi sostenuti fino al **10.06.2015** per operazioni effettuate con soggetti localizzati in tali Stati sono considerati «*black list*». Se sostenuti successivamente, non sono soggetti a monitoraggio

- Hong Kong

I costi sostenuti fino al **29.11.2015** per operazioni effettuate con soggetti localizzati in tale Stato sono considerati «*black list*». Se sostenuti successivamente, non sono soggetti a monitoraggio

- L'accertamento di una minore quantificazione del valore normale da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta le seguenti conseguenze:
 - nel caso in cui il contribuente riesca a dimostrare l'esimente dell'effettivo interesse economico, non avrà luogo l'irrogazione di alcuna sanzione
 - nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disconosca anche la fattispecie esimente (fattispecie alquanto frequente, come emerge dalla prassi accertativa), ne deriverà la ripresa del differenziale tra costo dedotto e valore normale accertato, con la relativa applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione (dal 100 al 200% della maggior imposta)
- La mancata indicazione in UNICO comporta sempre l'irrogazione della sanzione pari al 10% dei costi non indicati con un minimo di € 500 ed un massimo di € 50.000



Costi «black list» e compatibilità della norma nazionale con quella convenzionale

- Nella normativa convenzionale (art. 24) viene espressa la clausola di non discriminazione, secondo la quale: *«gli interessi, i canoni, e le altre somme pagate da un'impresa di uno Stato contraente ad un residente di un altro Stato contraente, sono deducibili, ai fini di determinare gli utili imponibili di detta impresa, alle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato»*
- L'Agenzia afferma che la norma non vieta in assoluto la deducibilità, ma richiede delle esimenti
- Sent. Cass. N. 4272 del 23.02.2010. Normativa black list e convenzionale, entrambe suppongono l'effettività del costo
- Commentario OCSE: il principio di non discriminazione non impedisce di prevedere obblighi informativi aggiuntivi

Tali considerazioni sono atte a legittimare anche la richiesta di separata indicazione dei costi in Modello UNICO

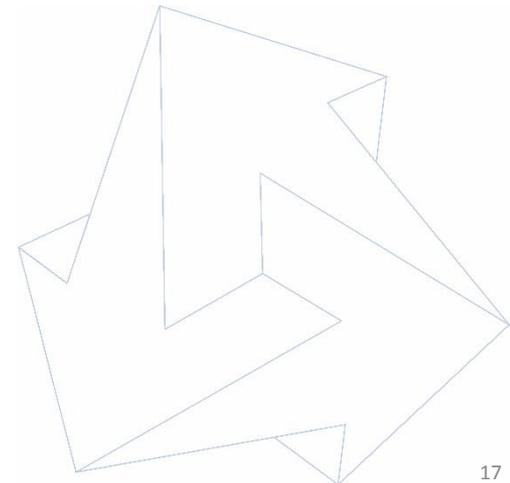
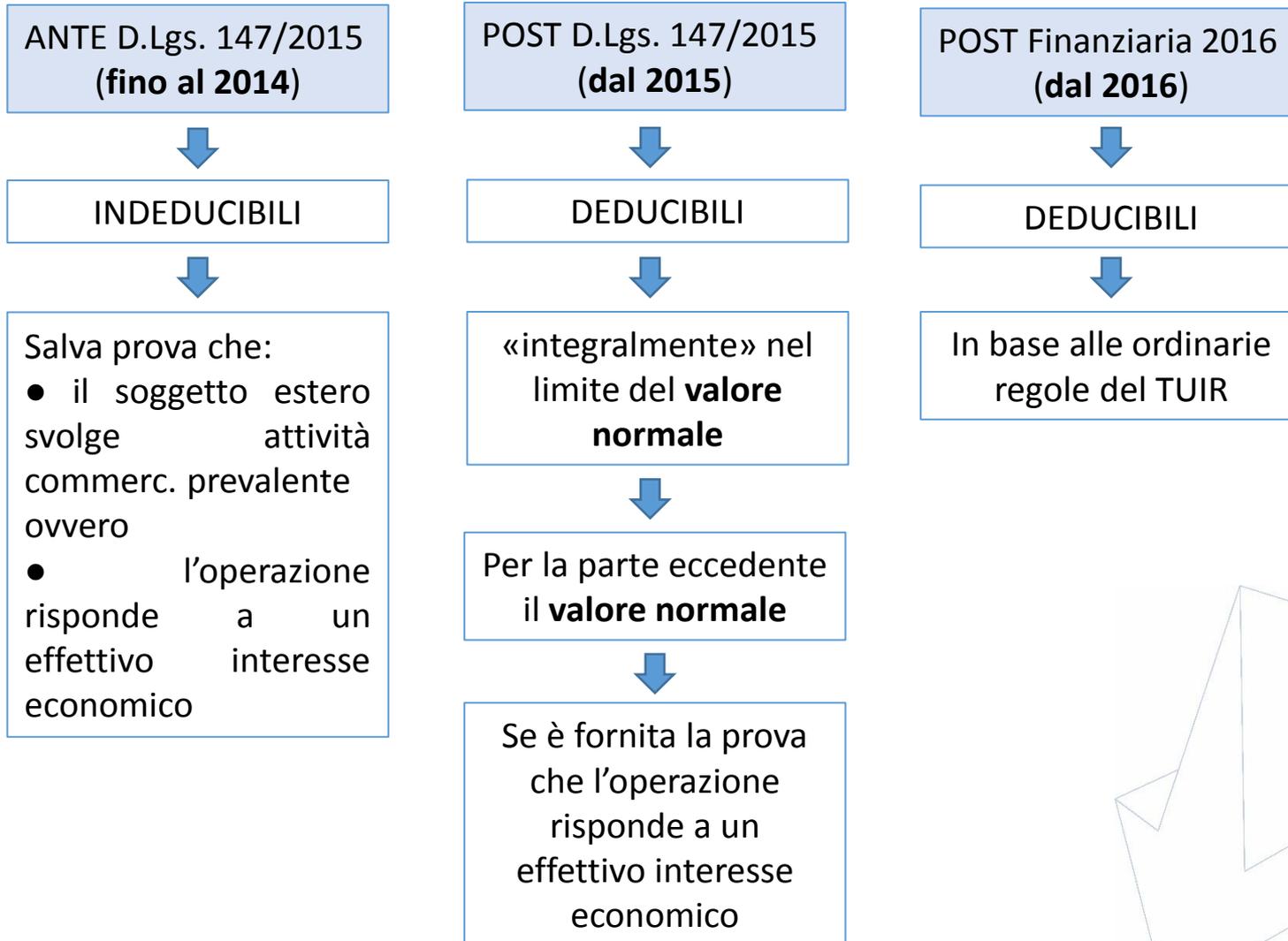
- Il comma 12 dell'art. 110 TUIR regolava i rapporti tra la disciplina dei costi black list e la normativa sulle imprese controllate estere (CFC)
- Inapplicabilità delle regole sui costi black list per operazioni cui risulti applicabile la c.d. CFC rule (artt. 167 e **168** TUIR)
- **Applicazione prioritaria** anche per il 2015 della CFC rule sulla disciplina costi black list
- *Circ. 39/E «...in assenza delle esimenti ex art. 167 c. 5, il socio residente dovrà tassare per trasparenza il reddito estero e, conseguentemente, potrà portare in deduzione i costi black list derivanti da transazioni commerciali intercorse con la medesima partecipata estera (a prescindere dal parametro del valore normale)»*
- **Interpello ai fini CFC valido anche per i costi black list, ma non viceversa (requisiti probatori di minor ampiezza)**

- La Legge di stabilità 2016 ha **abrogato** le disposizioni contenute nell'art. 110 commi da 10 a 12-bis, TUIR.
- I costi «*black list*» sono deducibili in base alle **ordinarie regole del TUIR** (inerenza, competenza, certezza e determinabilità)
- Tali previsioni operano dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015
- In UNICO 2017 non è più previsto l'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione, con conseguente venire meno della relativa violazione per «mancata indicazione» e dunque inapplicabilità della sanzione (Circ. 39/E del 29.06.2016)
- Vengono di fatto eliminati gli elenchi tassativi degli Stati *Black list* per ciò che riguarda i costi, ma continuano a trovare applicazione le regole dettate in materia di *transfer pricing* per i soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario
- La Circ. 39/E afferma che «*al fine di individuare con maggior celerità i soggetti passivi italiani che operano con soggetti situati in Paesi a fiscalità privilegiata, per indirizzare tempestivamente l'attività di controllo*» sussiste l'obbligo di comunicare le operazioni «*black list*» di importo complessivo superiore a € 10.000 (Quadro BL Mod. comunic. Polivamente)

- In considerazione del fatto che la Legge di stabilità per il 2016 recita: «*le disposizioni dei cui ai commi 142 e 143 si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015*», l'Agenzia ritiene che non possa richiamare lo *ius superveniens* della nuova norma e l'applicazione del *favor rei*
- La circolare 39/E fa esplicito riferimento ad una recente sentenza di Cassazione n. 6651 del 21 gennaio 2016
- In altre parole le norme più favorevoli applicabili dal 2016 non possono essere invocate per le violazioni commesse nei periodi d'imposta precedenti
- L'Agenzia rammenta che la regolarizzazione da parte del contribuente, tramite ravvedimento operoso ex art. D.Lgs n. 472/97, è possibile anche dopo la contestazione della violazione.



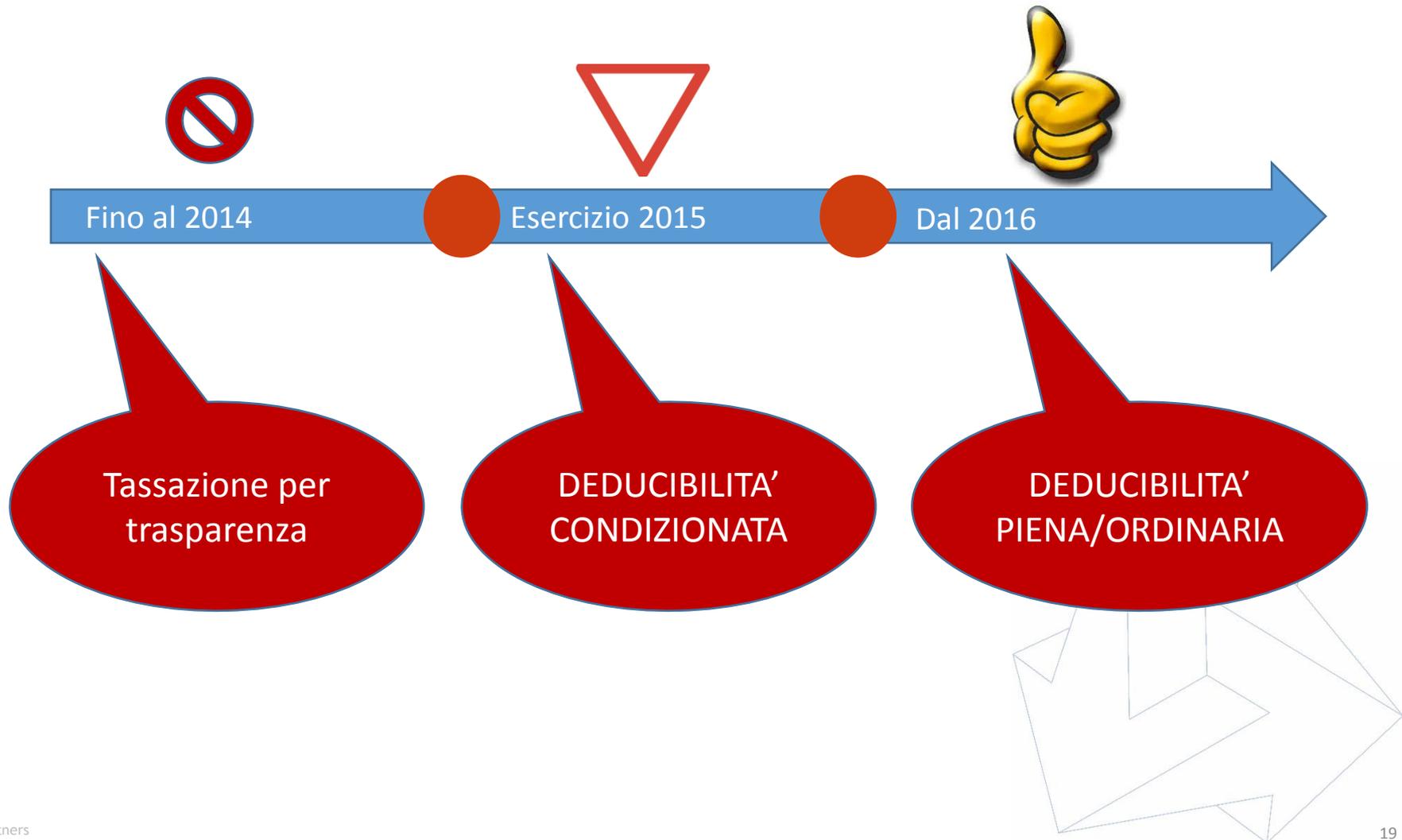
Tavola sinottica: Costi operazioni con soggetti «*black list*»



Disciplina delle società controllate e collegate estere (regime «CFC»)

Articolo	8 D.Lgs. 147/2015 «Decreto internazionalizzazione» Circ. 35/E del 4 agosto 2016 Provvedimento AdE 16 settembre 2016 n. 143239/2016
Modifica	Artt. 167 e 168 TUIR Art. 8 D.Lgs. 471/97
Principali novità	<ul style="list-style-type: none"> - Ripristino del riferimento ai «regimi fiscali privilegiati» - Abolizione della natura obbligatoria dell'interpello - Contraddittorio anticipato in caso di contestazione di maggiori redditi derivanti dall'applicazione del regime CFC - Introduzione di criteri semplificati di determinazione del "tax rate" effettivo per soggetti esteri non <i>black list</i> - Abrogazione del regime CFC per le società estere collegate (NB) - Introduzione obbligo segnaletico in UNICO - Individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata in base alla tassazione nominale - Abbandono delle black list «formalizzate»
Decorrenza	A partire dal periodo d'imposta 2015/2016

Evoluzione normativa della disciplina CFC



Regimi fiscali privilegiati fino periodo 2014

- L'art. 167, c. 1 TUIR prevedeva la **tassazione per trasparenza** dei redditi, in capo al soggetto controllante residente in Italia, dei redditi conseguiti dal soggetto partecipato residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al Decreto Ministeriale emanate a sensi dell'art. 168-bis (c.d. white list)
- La white list avrebbe dovuto individuare i c.d. Paesi virtuosi, ovvero gli Stati o Territori *«che consentono un adeguato scambio di informazioni e nei quali il livello di tassazione non è sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia»*
- Il 4 ottobre 2000 la Camera dei deputati ha definito *«in via transitoria quale livello di tassazione sensibilmente inferiore, quello che in media si discosti **almeno il 30%** dal livello di tassazione medio applicato in Italia»*.
- Le modifiche succedutesi nel tempo hanno portato a definire le c.d. «esimenti», vale a dire i casi in cui la disciplina della tassazione per trasparenza non trova applicazione:
 - 167, c. 5 lett. a) *«la società o altro ente non residente svolge un'affettiva attività industriale o commerciale come sua principale attività nel mercato dello Stato o territorio di insediamento...»*
 - 167, c. 5 lett. b) *«dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato ..»*

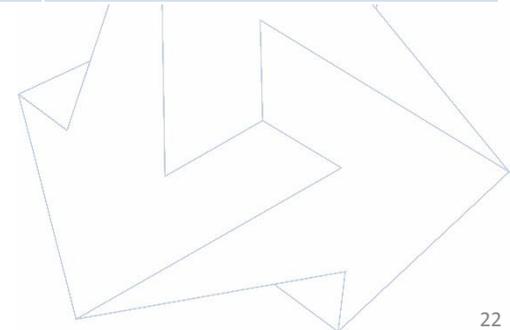
Regimi fiscali privilegiati per il periodo 2015

- La Legge di stabilità per il 2015 ha modificato il comma 4 dell'art. 167 TUIR stabilendo che ai fini dell'individuazione dei regimi fiscali privilegiati da inserire nei Decreti Ministeriali, il **livello di tassazione sensibilmente inferiore** si intende un livello di tassazione inferiore al **50%** di quello applicato in Italia
- Nella medesima Legge di stabilità si consideravano (per l'esercizio 2015) **«in ogni caso»** privilegiati i regimi fiscali speciali che determinano un livello di tassazione inferiore al 50% di quello italiano indipendentemente dalla circostanza che tale regime sia previsto da un ordinamento estero che applica un regime generale di imposizione non inferiore al 50% (la Legge di Stabilità 2016 ha escluso i Paesi UE e SEE da tale novero). Verifica da parte del contribuente.
- **Adeguamento del D.M. 21 novembre 2001** attraverso D.M. 30 marzo 2015 e il D.M. 18 novembre 2015
- Anche se non espressamente affermato, per l'esercizio 2015 rimangono esclusi dall'applicazione del comma 4 dell'art. 167 TUIR



Periodo	Fino al 31 dicembre 2014	Dal 1* gennaio 2015 al 31 dicembre 2015	Dal 1* gennaio 2016
<p> Criterio di individuazione dei regimi fiscali privilegiati </p>	<p> Inclusione nel DM 21 novembre 2001 (<i>Black list</i>) </p>	<p> Inclusione nel DM 21 novembre 2001*; </p> <p> Regime speciale che preveda un livello di tassazione inferiore al 50% di quelli applicato in Italia </p> <p> Esclusione dei Paesi UE e SEE </p>	<p> Livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia </p> <p> Regimi speciali </p> <p> Esclusione dei Paesi UE e SEE </p>

* Come modificato dal DM 30 marzo 2015 e dal DM 18 novembre 2015



Regimi fiscali privilegiati dal 1° gennaio 2016

- La formulazione attuale del comma 4 dell'art. 167 TUIR prevede che « *i regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori, si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia»*
- La nuova impostazione prescinde dall'esistenza di un adeguato scambio di informazioni
- Gli Stati membri dell'UE e SEE possono essere comunque coinvolti nell'applicazione della CFC *rule* in virtù del comma **8-bis del TUIR** al ricorrere delle condizioni previste
- Livello di tassazione nominale, dal lato Italia: IRES ed IRAP (3,9%), escluse le addizionali. Sul lato estero, rilevano le imposte applicate dall'ordinamento fiscale locale (vedi Convenzione fiscale)
- Qualora lo Stato estero di localizzazione o residenza della società controllata estera preveda un'imposta progressiva a scaglioni, occorrerà calcolare la media aritmetica ponderata delle aliquote vigenti nell'ordinamento estero.

A tal fine viene individuato, in via convenzionale, un parametro reddituale pari a Euro 1 Milione, da utilizzare sempre per la ponderazione

Esempio numerico da Circ. 35 del 4 agosto 2016

La società A, interamente partecipata dal socio residente X, è localizzata nello Stato S, il cui regime fiscale prevede che l'imposta sul reddito delle società sia basata su un sistema progressivo a scaglioni:

- Fino a 30.000 Euro aliquota del 12%
- Da 30.001 Euro a 60.000 Euro aliquota del 20%
- Da 60.001 Euro in poi, aliquota del 30%

L'aliquota calcolata sulla base della media aritmetica ponderata, assumendo SEMPRE in via convenzionale un reddito massimo di 1.000.000 Euro è pari al 29%, ottenuta dal seguente calcolo:

$$[(30.000-0) \times 0,12 + (60.000-30.001) \times 0,20 + (1.000.000-60.001) \times 0,30] / 1.000.000$$

Profili di indubbia criticità. La soglia «convenzionale» prescinde da qualsiasi supporto normativo. Non viene chiarito il tema del cambio.

Regimi fiscali privilegiati dal 1° gennaio 2016

- Oltre all'ipotesi del livello nominale di tassazione inferiore a oltre la metà di quello italiano, la disciplina CC si applica anche in ipotesi di regimi speciali
- La Circ. 35/E identifica i requisiti per i regimi speciali:
 - Si applicano alla generalità dei contribuenti che integrano i requisiti soggettivi o oggettivi richiesti dalla norma istitutiva del regime
 - Determinano una riduzione delle aliquote d'imposta applicabili, ovvero prevedono esenzioni o riduzioni della base imponibile idonee a ridurre sostanzialmente il prelievo nominale
- Rientrano nelle disposizioni CFC anchei soggetti esteri che usufruiscono di regimi fiscali privilegiati in virtù di accordi o provvedimenti dell'amministrazione finanziaria dei medesimi Stati
- Il *tax rate* effettivo è dato dal rapporto tra la somma delle imposte scontate dalla società controllata sui redditi prodotti, a prescindere dallo Stato di imposizione, e l'utile ante imposte della stessa.

Imposte sul reddito della controllata estera
Utile ante imposte

CFC per le società controllate in Stati a fiscalità ordinaria

- Il **comma 8-bis dell'art. 167 TUIR** già dal periodo d'imposta 2010 stabiliva l'applicabilità della *CFC rule* anche alle società controllate residenti in Stati a fiscalità ordinaria, compresi gli Stati membri dell'UE, ma al **concorrere** delle seguenti condizioni:
 - Le società estere sono assoggettate a **tassazione effettiva inferiore a più della metà** rispetto a quella cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia;
 - hanno conseguito **proventi derivanti per più del 50%** dalla gestione, detenzione o investimenti in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica o dalle **prestazioni di servizi infragruppo** (*passive income*)
- **8-ter**, dimostrazione che l'insediamento estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale
- L'art. 8 del Decreto internazionalizzazione demanda ad un Provvedimento dell'AdE il compito di indicare con «modalità semplificate» il **carico EFFETTIVO** di imposizione (e non l'aliquota nominale di imposizione) gravante sulla società estera
- Provvedimento 143239/2016 del 16/09/2016: «...rilevano ***l'IRES e le su eventuali addizionali***, al lordo di eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti in uno stato diverso da quello di localizzazione della controllata». Non rilevano sul calcolo del reddito imponibile eventuali agevolazioni non strutturali (< 5 anni)

Dividendi provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato

Articolo	3
Modifica	Artt. 47, 68, 86, 87, 89 TUIR; Art. 27 DPR 600/73; + comma 3-ter all'Art. 8 D.Lgs. 471/97
Principali novità	<ul style="list-style-type: none"> - Applicazione della tassazione integrale per gli utili provenienti da società residenti in «paradisi fiscali» relativi al possesso di partecipazioni dirette o di controllo in altre società «intermedie» - Qualora si dimostri la prima esimente: effettiva attività commerciale o industriale nel mercato dello Stato di insediamento; riconoscimento del credito d'imposta (limiti) - Possibilità di disapplicazione della norma di integrale imponibilità degli utili e delle plusvalenze dimostrando che dal possesso della partecipazione non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati a fiscalità privilegiata (interpello) - Applicazione del regime sanzionatorio per la mancata indicazione in dichiarazione dei redditi di dividendi e plusvalenze provenienti da Paesi e territori a fiscalità privilegiata
Decorrenza	A partire dal periodo d'imposta 2015

Art. 3 D.Lgs. Crescita e internazionalizzazione

1. Limitazione dell'ambito di operatività del regime di integrale imponibilità dei dividendi provenienti da Stati o territori esteri *black list*
 - detenzione da parte del socio residente di una partecipazione **diretta** (di controllo o meno) in una società *black list*
 - detenzione da parte del socio residente di una partecipazione di controllo (anche di fatto), **diretta o indiretta** in una società *black list* per il tramite di una o più società controllate intermedie estere non *black list*
2. Riconoscimento del credito per le imposte assolte all'estero sugli utili di fonte "black list"
 - Detrazione del prelievo fiscale assolto all'estero applicabile anche all'atto della tassazione nell'ambito della disciplina di imponibilità integrale dei dividendi di cui all'art. 89, comma 3 del TUIR

Art. 3 D.Lgs. Crescita e internazionalizzazione

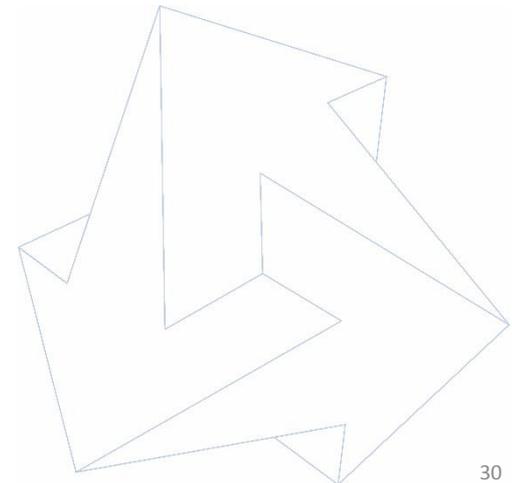
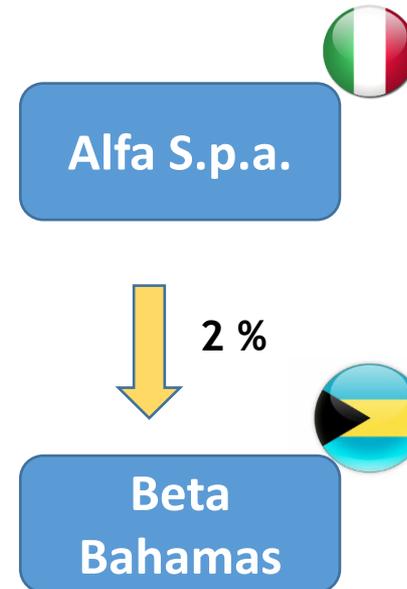
3. Obbligo di segnalazione in dichiarazione

- Se il contribuente ritiene di poter provare la sussistenza della esimente di cui all'art. 167 comma 5 lettera *b*) (e, quindi, che dalla partecipazione nella società di *black list* non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare il reddito in uno Stato a fiscalità privilegiata), lo stesso è tenuto a fornire **evidenza nella dichiarazione** dei redditi dei dividendi conseguiti a fronte della partecipazione nell'entità di *black list* e/o delle plusvalenze conseguite a seguito del relativo realizzo
- Qualora il contribuente ometta del tutto di indicare tali redditi in dichiarazione, o lo faccia in modo incompleto, troverà applicazione la **sanzione amministrativa pari al 10%** dei dividendi e delle plusvalenze di cui sia stata omessa l'indicazione nella dichiarazione del socio residente, con un minimo di 1.000 euro e un massimo di 50.000 euro

Esempio 1:

Partecipazione **diretta** in società residente in Stato a fiscalità privilegiata (Bahamas)

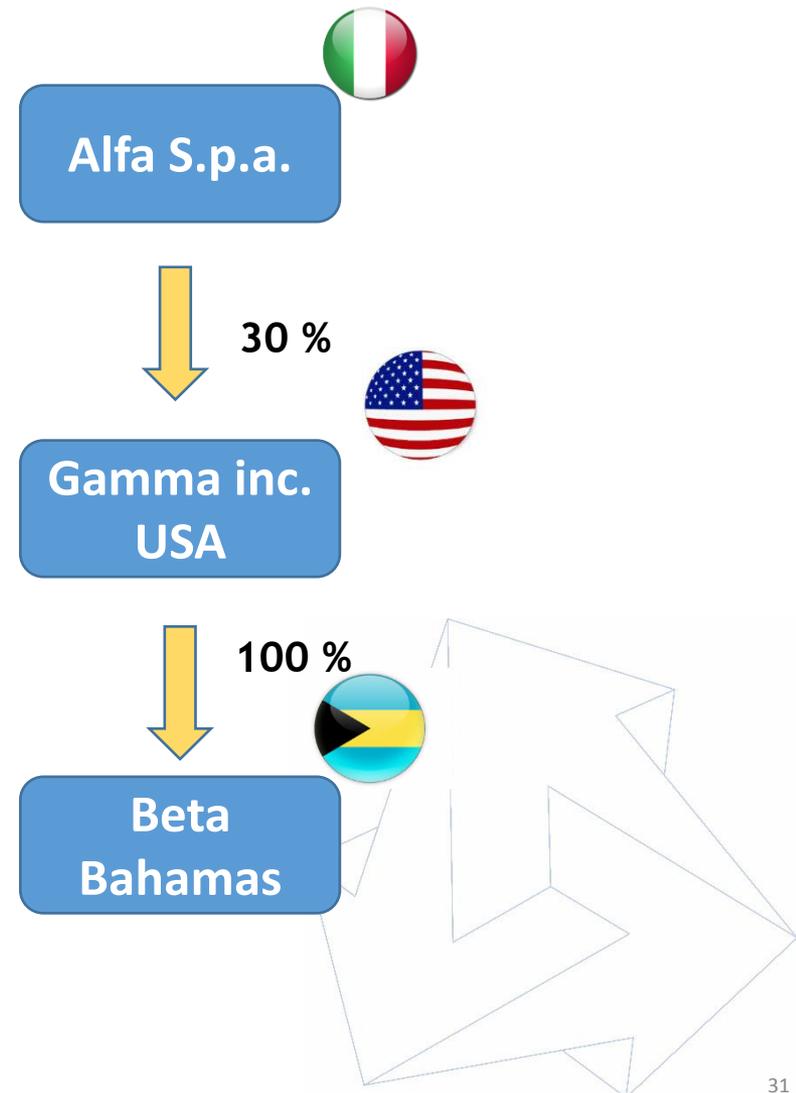
Gli utili distribuiti da Beta sono **integralmente tassati**



Esempio 2:

Partecipazione **diretta** in società USA, la quale controlla la società in Bahamas

Gli utili distribuiti da Gamma ad Alfa si considerano sempre di **fonte americana** (quindi tassati nel limite del 5%), anche se a loro volta alimentati dai proventi di Bahamas

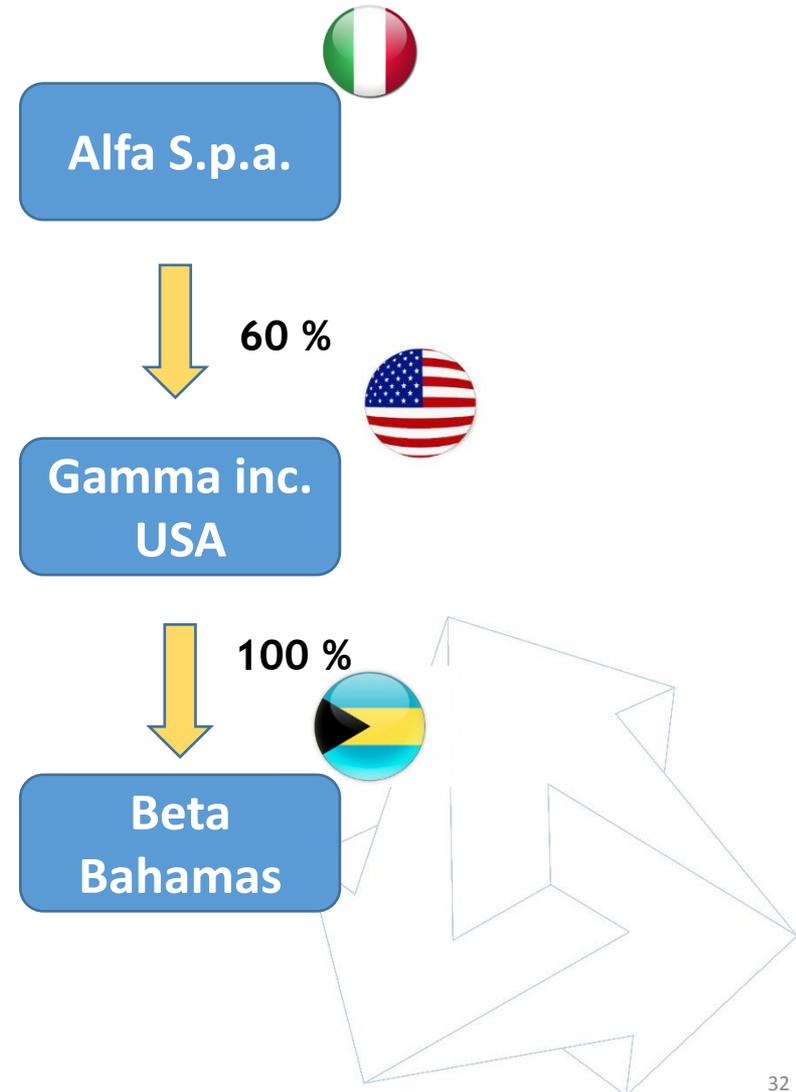


Esempio 3:

Partecipazione **diretta** in società USA, la quale controlla la società in Bahamas

Alfa Spa detiene **indirettamente** il controllo della società di Bahamas

In questo caso è necessario **separare** la quota parte dei **dividendi** formati in capo alla società USA alimentati dalla controllata di secondo livello, tassata integralmente. Non vengono dettati i relativi criteri



Disciplina delle società controllate e collegate estere (regime «CFC»)

Obbligo segnaletico in dichiarazione dei redditi

- Il socio residente controllante deve segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate ex art. 167 del TUIR per le quali si è deciso di non applicare il regime CFC.
- In sostanza, **salvi i casi** in cui:
 - la disciplina CFC sia stata applicata, ovvero
 - non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello,

il socio residente controllante deve segnalare, in dichiarazione dei redditi, la detenzione di partecipazioni in questione.

- Per le controllate non black list segnalazione se sussistono i presupposti di cui al comma *8-bis*.
- Viene introdotta una **sanzione amministrativa**, in caso non venga effettuata la segnalazione in parola, pari al **10%** del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, **anche solo teoricamente**, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 Euro ed un massimo di 50.000 Euro.
- La sanzione, nella misura minima, si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo.



**REDDITI
 QUADRO FC**
 Redditi dei soggetti controllati residenti o localizzati
 e delle stabili organizzazioni localizzate
 in Stati o territori con regime fiscale privilegiato

PERIODO D'IMPOSTA 2015

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--	--

SEZIONE I

Dati identificativi
 del soggetto
 non residente
 o della stabile
 organizzazione

Art. 167, comma 8-bis	Art. 167, comma 8-quater
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Art. 168-ter, comma 4	Esimente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

FC1			
Denominazione			
1			
Codice identificativo estero			Data di chiusura esercizio
2			3
Sede legale della società o della stabile organizzazione, indirizzo			
4			
Sede della stabile organizzazione, indirizzo			Cod.Stato estero
6			5
Sede della stabile organizzazione, indirizzo			Cod.Stato estero
6			7
Tipologia controllo	Controllo indiretto	Codice fiscale controllante	N. progressivo stabile organizz.
8	9	10	11

SEZIONE II-A		FC2 A) UTILE DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE												
Determinazione del reddito della CFC o della stabile organizzazione	Variazioni in aumento	FC3 B) PERDITA DELL'ESERCIZIO O PERIODO DI GESTIONE												
		FC4 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)												
		FC5 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)												
		FC6 Interessi passivi indeducibili		1		,00		2						
		FC7 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)												
		FC8 Oneri di utilità sociale (art. 100, commi 1 e 2, lett. i)												
		FC9 Erogazioni liberali												
		FC10 Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili		1		,00		2						
		FC11 Minusvalenze relative a partecipazioni esenti												
		FC12 Ammortamenti non deducibili ex artt. 102, 102-bis e 103		1		,00		ex art. 104		2		3		
		FC13 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)												
		FC14 Svalutazioni e accantonamenti non deducibili in tutto o in parte				art. 105		art. 106						
		FC15 Variazione riserva sinistri (art. 111)												
		FC16 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)		1		,00		2		,00		3		
		FC17 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, comma 5												
		FC18 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)												
		FC19 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati												
		FC20 Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
					,00		,00		,00		,00		,00	
13	14		15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
			,00		,00		,00		,00		,00			
25	26		27	28	29	30	31	32	33	34	35	36		
			,00		,00		,00		,00		,00			
			,00		,00		,00		,00		,00	37	,00	
FC21 C) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO														
Variazioni in diminuzione	FC22 Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)													
	FC23 Quote costanti delle svalutazioni dei crediti, imputabili all'esercizio (enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione)													
	FC24 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5 ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico		1		,00		2		,00		3			
	FC25 Proventi non computabili nella determinazione del reddito (art. 91, comma 1, lett. a) e b))													
	FC26 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)						Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata		1		2			
	FC27 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)						Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata		1		2			
	FC28 Ammontare dei crediti di imposta se inclusi nel risultato di periodo													
	FC29 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)													
	FC30 Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati						Spese eccedenti il valore normale		1		2			



IC&Partners S.p.A.

Via Roma, 43 int.8
33100 Udine
Italy

T. 0039 0432 501591

F. 0039 0432 228252

Via Mauro Macchi, 58
20124 Milano
Italy

T. 0039 02 21118302

www.icpartners.it

info@icpartners.it

